República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142365071-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: "DISTRIBUIDORA GO-BER S.R.L. s/recurso de apelación" y acumulados -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal de la 8va Nominación), a fin de sentenciar en el expediente **N° 33.978-I**, caratulado **"DISTRIBUIDORA GO-BER S.R.L.** s/recurso de apelación" y sus acumulados Nros. **34.156-I y 34.157-I** caratulados: "**Gorraiz, Leandro Gastón** s/recurso de apelación" y "**Berasain, Fernando** s/recurso de apelación" - impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria-

La Dra Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 81/109, 256/288 y 352/384 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones 89/2010, 128/2010 y 127/2010, respectivamente, de fecha 3 de agosto de 2010 y 21 de septiembre de 2010, suscriptas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional la Plata.

Respecto de la primera resolución se determinó de oficio a la sociedad de responsabilidad limitada Distribuidora Go-Ber el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria correspondiente a los períodos fiscales enero de 2005 a abril de 2008, se calcularon intereses resarcitorios y se aplicó una multa por los períodos enero de 2005 a abril de 2008, con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif). En tanto, en las restantes se determinó la responsabilidad solidaria de los Sres. Leandro Gastón Gorraiz y Fernando Berasain respecto del gravamen y periodos determinados a la empresa; se calcularon intereses resarcitorios y se aplicaron sendas multas con sustento en el citado art. 45.

La firma manifiesta que su actividad consiste en la venta al por mayor de cigarrillos y otros productos, cuyas mercaderías son adquiridas a través de las firmas Bagley Argentina S.A. , Arcor S.A., y Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F- entre otras- para su colocación en el mercado minorista.

Sostiene que a partir de la fiscalización que le fuera oportunamente practicada, el organismo recaudador constató que los depósitos en efectivo realizados por la recurrente en las cuentas bancarias de los mencionados proveedores, se encuentran alcanzados por el tributo en cuestión conforme a lo dispuesto por el art. 1 de la ley 25.413.

En tal sentido expone que en el caso no es posible hablar de un sistema organizado de pagos tendiente a evitar el uso de sus propias cuentas bancarias, toda vez que ha cancelado tanto a través de depósitos en efectivo como con cheques las facturas emitidas por las referidas firmas proveedoras. Asimismo, puntualiza que la mayor parte de su actividad se encuentra vinculada, a través de un contrato de distribución exclusivo de venta, con la sociedad anónima Nobleza Piccardo.

Desde la perspectiva enunciada, considera que el criterio sostenido por la AFIP al integrar la citada ley 25.413 con los arts. 43 y 40 de las resoluciones generales Nos. 1135 y 2111, respectivamente, vulnera los principios de reserva de la ley y de seguridad jurídica, en tanto estos exigen que una ley formal tipifique de manera completa el hecho que considera imponible y que constituye la posterior causa de la obligación tributaria. Ello así, en abierta violación al art. 76 de la Constitución Nacional que prohíbe la delegación de facultades legislativas, salvo en puntuales circunstancias.

Paralelamente, agrega que la pretensión del cobro del gravamen, mas sus intereses y la consiguiente multa atenta contra los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad. Por lo que, el reclamo fiscal implica la absorción sustancial de su capital de trabajo y también de la utilidad de la actividad desarrollada durante todos y cada uno de los ejercicios comerciales involucrados en el procedimiento de determinación de oficio de Distribuidora Gober SRL.

En el caso que las defensas esgrimidas no tengan acogida favorable, reclama la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del art. 81 de la referida ley 11.683, así como también lo establecido en el artículo 13 del Decreto 380/01, modificado por el Decreto 1364/04.

Sobre la extensión de la responsabilidad solidaria de los Sres. Leandro Gastón Gorraiz y Fernando Berasain, estos reiteran los argumentos enunciados precedentemente.

En relación con la sanción aplicada, la actora y sus responsables solidarios, exponen que no han quedado configurados ningunos de los elementos esenciales que deben indefectiblemente quedar demostrados y que son los ordenados por el artículo 45 de la ley 11.683, siendo insuficientes, a su criterio, los argumentos del Fisco para fundar el reproche penal que requiere la figura tipificada por el citado artículo. En este sentido, invocan la existencia de error excusable como eximente de responsabilidad.

Finalmente, citan jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrecen prueba y hacen reserva de caso federal.

II.- Que a fs. 222/233 vta., 310/324 vta. y 412/429 contesta los recursos interpuestos la representación fiscal. Afirma, que la recurrente ha puesto en práctica un verdadero sistema organizado de pagos destinado a pagar a sus principales proveedores en efectivo, evitando así utilizar sus propias cuentas bancarias a efectos de evadir el pago del impuesto normado por el artículo 1º, inciso c) de la ley 25.413.

Explicita que dicha modalidad era llevada a cabo en forma habitual, viéndose reflejado su comportamiento en el alto porcentaje de pagos en efectivo realizados por la sociedad de responsabilidad limitada Distribuida Go-Ber en el marco de su actividad económica. En este sentido, afirma que la actora no puede justificar su accionar argumentando el uso de otros medios de pago para la cancelación de sus operaciones.

Sostiene que las resoluciones generales que se enmarcan dentro del gravamen que se discute, surgen de la delegación efectuada por la propia ley del impuesto, toda vez que en su artículo 1º facultó al Poder Ejecutivo Nacional, que delegó en la Administración Federal definir el alcance de los hechos gravados en el mencionado artículo.

Sobre el planteo relacionado con la aplicación de la compensación a la que se refiere el artículo 81 de la ley ritual, manifiesta que no resulta precedente, en el entendimiento de que la recurrente no puede hacer uso de un crédito cuyo concepto está apelando.

Además, indica que se encuentra configurada la responsabilidad personal y solidaria que se le imputa a los Sres. Gorraiz y Berasain conforme a lo dispuesto por el art. 8 de la ley de procedimiento tributario. Ello así, toda vez que ha quedado acreditado en las presentes actuaciones que los mismos revestían la calidad de socios gerentes durante los periodos bajo análisis, ejerciendo efectivamente la administración de la responsable principal.

En virtud de las consideraciones expuestas, peticiona también se confirmen las sanciones impuestas, por reunirse en la especie los elementos material y subjetivo para su aplicación. Cita jurisprudencia e introduce la Cuestión Federal.

III.- Que a fs. 435 el Tribunal en Pleno resuelve acumular los expedientes Nos. 34.156-I y 34.157-I a las presentes actuaciones.

IV- A fs. 441 se resuelve abrir la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba pericial contable e informativa, producidas a fs. 472/477 y 466/466 vta., respectivamente. Por último, a fs. 493 se resuelve clausurar el periodo probatorio. A fs. 511 se ponen los autos para alegar, los que son producidos por el Fisco Nacional a fs. 517/518 y por la recurrente a fs. 519/529vta. A fs. 531 pasan los autos para dictar sentencia.

V-. Que, en primer lugar es necesario advertir que en cuanto al planteo de confiscatoriedad efectuado por la actora, cabe poner de manifiesta que de la pericia obrante a fs. 472/477, en la que pretende respaldar su postura, se realiza una mera comparación entre el patrimonio neto y la ganancia antes y después del impuesto contra el gravamen aquí discutido, situación esta que impide tener por acreditado el agravio invocado. Asimismo, se realiza una comparación entre el capital de trabajo y el gravamen liquidado, parámetro que tampoco resulta hábil para respaldar el argumento expuesto.

VI.- En consecuencia, la cuestión sometida a decisión de este Tribunal se encuentra circunscripta a decidir si, como sostiene el Fisco Nacional, las operaciones realizadas por la sociedad recurrente se encuentran gravadas por el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria, por constituir movimiento de fondos realizados en el marco de un “sistema organizado de pagos” o si por el contrario, no se verificaron los presupuestos contemplados por la ley del gravamen.

La recurrente es una persona jurídica cuya actividad principal declarada es la venta al por mayor de mercancias, siendo el cierre de su ejercicio comercial en julio de cada año.

A los fines de resolver la materia en litigio, procede efectuar una breve reseña de la normativa en cuestión.

La ley 25.413, en su redacción dada por la ley 25.453, estableció *“...un impuesto, cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo nacional hasta un máximo del SEIS POR MIL (6‰) que se aplicará sobre:*

a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas —cualquiera sea su naturaleza— abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.

b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la

operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo —incluso a través de movimiento de efectivo— y su instrumentación jurídica.

c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito.

En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entenderá que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a) del presente artículo, por lo que a tal fin corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos.

Facúltase al Poder Ejecutivo nacional, a definir el alcance definitivo de los hechos gravados en los incisos precedentes, como así también para crear un régimen especial de determinación para las entidades financieras aludidas.

El impuesto se hallará a cargo de los titulares de las cuentas bancarias a que se refiere el inciso a) del presente artículo, de los ordenantes o beneficiarios de las operaciones comprendidas en el inciso b) del mismo, y en los casos previstos en el inciso c), de quien efectúe el movimiento de fondos por cuenta propia.

Asimismo, mediante el artículo 2° del decreto 380/01 se puntualizó que *“ a los efectos de determinar el alcance definitivo de los hechos comprendidos en los incisos b) y c) del primer párrafo del artículo 1 de la ley, se consideran gravados :b) todos los movimientos o entregas de fondos, propios o de terceros —aún en efectivo—, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otra, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito, compra y/o débito."*

Finalmente la RG 1135/01, en lo que aquí interesa, dice que *“ Los movimientos o entrega de fondos comprendidos en el inciso b) del artículo 2° del Anexo del Decreto N° 380/01 y sus modificaciones, son aquéllos que se efectúan a través de sistemas de pago organizados -existentes o no a la vigencia del impuesto sobre créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias-, reemplazando el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a) de la Ley N° 25.413 y su modificatoria.*

Lo dispuesto precedentemente resulta de aplicación, siempre que dichos movimientos o entrega de fondos sean efectuados, por cuenta propia y/o ajena, en el ejercicio de actividades económicas...”.

VII.-Que según surge del informe final de inspección obrante a fs. 110/115 de los antecedentes administrativos acompañados (cuerpo de investigación Nº 1), la mayor parte de las compras que Distribuidora Go-Ber S.R.L. efectuó a los proveedores Arcor S.A. , Dulciora S.A. , Bagley Argentina S.A. y Nobleza Piccardo SAICyF se cancelaron mediante depósitos en efectivos realizados en cuentas bancarias de estos.

La cuestión traída a resolver resulta esencialmente análoga a la sentenciada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 12/12/2017 en la causa “Piantoni Hnos SACIFI y A, al cual cabe remitirse.

En dicho pronunciamiento se estableció que “*... la amplitud que resultaría del texto de los incisos b y c del art 10 de la ... ley, aisladamente considerados, resulta limitada por lo establecido en el párrafo que sigue a este*

último inciso. En efecto, en ese párrafo -que establece el incremento de las tasas aplicables en los supuestos allí contemplados- la ley dispone expresamente que las "operatorias" o "movimientos" referidos en dichos incisos, se entenderá que "reemplazan los débitos y créditos aludidos en el inciso a) del presente artículo ...".

Cabe recordar que el inciso "a" se refiere a los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras y era -en el texto original de la ley 25.413,y referido específicamente a las cuentas corrientes- el único supuesto sujeto al tributo. Posteriormente, al ampliarse el objeto del impuesto mediante la ley 25.453 -que sustituyó al art. 10 de aquella dándole la redacción que interesa a los fines de este pleito- el legislador consideró necesario efectuar la aclaración a la que se hizo referencia y cuyo sentido -en lo referente al inciso c, sobre el que versa esta causa- no es otro que el de dejar establecido que con dicho inciso no se pretende gravar cualquier movimiento de fondos, sino únicamente aquel que razonablemente pudiera considerarse que estuviese "reemplazando" una operación que no fue realizada a través de un débito o crédito en las cuentas bancarias de quien efectuó dicho movimiento.

Que, según surge de los debates parlamentarios " la modificación que la ley 25.453 (art. 3°) introdujo en el hecho imponible del referido tributo -que hasta entonces, … solo gravaba los débitos y créditos efectuados en las cuentas corrientes bancarias fue establecida para eliminar aquellos focos de elusión que habían aparecido desde el momento que puso en vigencia este impuesto y de ese modo se generalizó el tributo "[por lo que quedarían] gravados todos los movimientos monetarios en dinero en efectivo, pagos mediante sistema electrónico, pagos de servicios y tarjetas, y sólo se exceptúa [rían] los movimientos en caja de ahorro hasta el monto del sueldo" (confr. "Antecedentes Parlamentarios", Ed. La Ley, T. 2001-B, págs. 1950 y 2017).

... Que, atendiendo al texto de la ley y al indudable propósito perseguido por ella, no se advierte que la reglamentación haya exorbitado los términos de la disposición legal. En efecto, tal como surge del texto del art 2° del anexo al decreto 380/01 (texto según su similar 969/01), este se ha limitado a reproducir, de manera casi textual, los términos de la ley.

Por su parte, la resolución general AFIP 1135/2001, dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, al establecer -en lo que interesa- que los movimientos de fondos gravados son aquellos efectuados a través de sistemas de pago organizados, que reemplacen el uso de las cuentas previstas en el art. 10, inc. a, de la ley, y en ejercicio de actividades económicas (art. 43), no ha modificado ninguno de los elementos esenciales del tributo creado por el legislador ni ha pretendido ampliar los supuestos comprendidos en el ordenamiento legal abarcando situaciones nuevas o distintas de las previstas en aquel. Por el contrario, mediante dicha disposición reglamentaria se han precisado los casos en que tienen cabida en el ordenamiento legal, sin exceder las previsiones de la reforma introducida por la ley 25.453 en la ley del tributo, que, como se vio, fue establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que éste había sido originariamente establecido por el legislador".

Que en relación con lo manifestado por la actora en el sentido que la firma actúa como distribuidora exclusiva de la sociedad anónima Nobleza Piccardo, es dable destacar tal como se menciona precedentemente, la ley del tributo tiene por objeto gravar todos los movimientos de fondos, tantos propios como de terceros, que se efectúen por cuenta propia y/o a nombre de otras.

Respecto de lo señalado en el anexo X inciso b) de la R.G. (AFIP) 2111/06, corresponde puntualizar que el mismo unicamente considera como no alcanzadas las operaciones de cobranzas efectuadas a nombre y por cuenta de un tercero sin intervención de una entidad financiera (inmobiliaria, mandatarios, etc), situación que no resulta ser la discutida en autos, donde- conforme lo reconoce la propia recurrente en su recurso de apelación- ésta

resulta ser distribuidora de la empresa Nobleza Piccardo S.A.I.C.. De igual manera, a fs. 466/466 vta. ésta manifiesta que la actora fue distribuidora de sus productos durante los períodos cuestionados.

A mayor abundamiento, cabe agregar que no puede dejar de mencionarse que la normativa antes citada aclara en su último párrafo, que las operaciones de cobranzas efectuadas a nombre y por cuenta de un tercero, sin intervención de una entidad financiera, serán operaciones no alcanzadas **"... en tanto dichas cobranzas no se efectuén en el marco de un sistema de pagos organizados y en reemplazo del uso de una cuenta corriente..."** (el destacado es propio).

Por tanto, cabe concluir que la modalidad de pagos utilizada por la contribuyente se encuentra alcanzada por el impuesto, independientemente de que alguna de las deudas con los mencionados proveedores fueran canceladas a través de otros medios de pago, toda vez que, según el criterio de nuestro más Alto Tribunal, la normativa aplicable no exige la existencia de uniformidad en la aplicación de un determinado sistema de pagos.

VIII.- Que respecto de los intereses resarcitorios, el artículo 37 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modif) autoriza su aplicación a partir el vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

En consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

En el caso de autos, el contribuyente no acreditó la existencia de dichas causales exculpatorias, por lo que deben confirmarse los intereses resarcitorios aplicados por el organismo recaudador.

Por ello, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina a Distribuidora Gober SRL el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por los períodos enero de 2005 a abril de 2008, con más sus intereses resarcitorios.

IX.- Que en cuanto al planteo subsidiario de la empresa, relativo a la aplicación al caso del instituto de las correcciones simétricas, cabe tener en consideración que el artículo 81 de la ley 11.683, en su 5° párrafo establece que *"Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación."*

Por otra parte, el artículo 13 del decreto 380/2001 prevé que...*" los sujetos que tengan a su cargo el gravamen por los hechos imponibles comprendidos en el Artículo 1° incisos b) y c) de la ley mencionada en el párrafo precedente (esto es ley 25.413), alcanzados por la tasa general del doce por mil (12%), podrán computar como crédito de impuesto o de la Contribución Especial sobre el capital de las Cooperativas, el diecisiete por*

ciento (17%) de los importes ingresados por cuenta prpia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, correspondiente a los mencionados hechos imponibles.

La acreditación de dicho importe como pago a cuenta se efectuará, indistintamente, contra el Impuesto a las Ganancias y/o el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta o la Contribución Especial sobre el capitald de las Cooperativas"

En este sentido, le asiste razón a la recurrente respecto de la aplicación del citado instituto, teniendo en consideración que en los períodos en discusión no existe constancia de que la recurrente se hubiere computado como pago a cuenta del impuesto a las ganancias importe alguno por el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios por los conceptos discutidos en autos, ello sin perjuicio de advertirse que en las declaraciones juradas de los ejercicios 2006 y 2007 se dedujo sendas sumas por operaciones que resultarían ajenas a las aquí controvertidas, situación que deberá ser corroborada por el Fisco Nacional al momento de practicar la liquidación pertinente.

X.- Que en relación con la sanción aplicada a la sociedad con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683, dicha norma legal prevé como eximente de responsabilidad la existencia de error excusable, el que se produce, entre otros supuestos, cuando media una razonable oscuridad de la ley, surjan dudas de su texto en torno a la situación del contribuyente o, en caso de existir, *"...el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias criterios interpretativos contradictorios sobre la cuestión litigiosa"*(Astra CAPSA, Fallos 334:53 y Morixe Hnos SACI, Fallos 319:1524).

Por otra parte, la Cámara Contencioso Administrativo Federal en una cuestión idéntica a la debatida en autos ha sostenido que "*... La sanción impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 debe ser revocada por existir un supuesto de error excusable, ya que la complejidad de las normas en cuanto al alcance del hecho imponible y lo que debe considerarse un sistema organizado de pago pudo generar la confusión de considerar que las operaciones en cuestión no se encontraban alcanzadas por el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios* (conf. fallo Sala IV Clorinda Distribuciones SRL 6/9/22 y Sala V "Latitud 37 SRL 7/2/19)

En el presente caso, precisamente, la causa ha sido resuelta por aplicación del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dictado con posterioridad a su inicio, por lo que la sanción impuesta debe ser revocada.

XI. Por la forma en que se resuelve las costas se imponen en el orden causado.

XII.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia de la extensión de responsabilidad personal y solidaria a los Sres. Leandro Gastón y Fernando Berasain Gorraiz, determinada en las resoluciones Nos. 128/2010 (DV RRLP) y 127/2010 (DV RRLP), ante el incumplimiento de la contribuyente en el pago de la deuda tributaria confirmada precedentemente, en el entendimiento que al momento de generarse las referidas obligaciones fiscales aquellos ejercieron efectivamente la administración de la sociedad en su calidad de socios gerentes por el impuesto sobre los débitos y créditos de los períodos fiscales 1/2005 a 4/2008 y 1/2005 a 07/2007, respectivamente.

Conforme se expusiera en el Considerando I, con fecha 03/08/2010 se dictó la resolución 89/2010 (DV RRLP) en la que se determinó de oficio a la mencionada firma el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios correspondiente a los períodos 01/2005 a 04/2008 y se intimó para que en el término de 15 (quince) días deposite en una institución bancaria autorizada los importes allí dispuestos, haciéndole saber que podrá interponer recurso de apelación ante este Tribunal de acuerdo a lo previsto en el artículo 76 de la ley procedimental.

El artículo 6 de la ley 11683 t.o aplicable en autos establece: “ *Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:….d) los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos b) y c)…”.*

Asimismo el artículo 7° prevé en su segundo párrafo que Las personas mencionadas en los incisos d) y e) del artículo 6 *“tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc con que ellas se vinculan”*.

Finalmente el artículo 8° prevé que “*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:*

a) Todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17.

El contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia, el deudor natural de la obligación, el sujeto pasivo por deuda propia. Pero no es el único sujeto pasivo Las leyes tributarias crean otros sujetos obligados al pago de los tributos. La razón última por la que el Estado a través de la ley los instituye como sujetos obligados obedece al propósito de asegurar la percepción del crédito fiscal

La ley 11683 al ocuparse de dichos sujetos, en primer lugar, se refiere a los “responsables del cumplimiento de la deuda ajena” porque deben cumplir la obligación tributaria sustantiva del contribuyente con el dinero del contribuyente. Cuando incumplen dichos deberes, en los términos establecidos por el artículo 8, la ley los transforma en deudores personales y solidarios con el contribuyente. En tales casos, resultan personalmente deudores y responden con sus propios bienes.

En síntesis, la ley de rito explicita que “los responsables del cumplimiento de una deuda ajena” deben cumplir la obligación tributaria sustantiva con el dinero del contribuyente y que es recién en caso de incumplimiento de sus deberes que el citado artículo 8 los transforma en deudores personales y solidarios con aquel. En tales casos, responden con sus propios bienes, salvo que pudieren demostrar que el deudor principal los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Ello así “… *el responsable solidario es aquel sujeto que, si bien no es el realizador del hecho imponible, debe responder por un mandato expreso de la norma junto con el destinatario legal tributario, en razón de tener algún nexo económico o jurídico con éste. La sociedad es el contribuyente, es decir el sujeto obligado al pago por realizar el hecho imponible, en tanto quienes la representan tienen a su cargo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias , tanto formales como materiales, es decir, presentar sus declaraciones juradas y pagar el tributo allí liquidado con los fondos que administran. De no cumplir con estos deberes, deben responder con sus propios bienes por el tributo no ingresado…*”. (“Euclides, Miguel Ángel” sentencia del 24/11/2022 – Sala IV de la C.C.A.F.*).*

XIII.- Que de la lectura del contrato social de la entidad “Distribuidora Go-Ber SRL” de fecha 12/11/2003

surge que ésta fue constituida por los Sres. Berasain y Gorraiz por el término de 99 años contados a partir de su inscripción y que la administración de la sociedad es ejercida por ambos en caracter de socios gerentes(ver A.A. fs. 6 cpo. I de III- cpo impuesto). Asimismo a fs. 6/12 (cpo. A - Responsabilidad solidaria socio gerente Berasain Fernando) obran las copias del acta correspondientes a la Asamblea Anual General Ordinaria de fecha 6/12/2006, 7/12/2007 y 7/12/2008, en las que ambos socios aprueban las gestiones de administración por unanimidad. Asimismo, con fecha 03/04/2008 se ratifican sus designaciones como socios gerentes, por el tiempo que dure la sociedad y de la consulta realizada sobre la presentación de la DDJJ informativa establecida por le RG 4120, surge que los actores son declarados por la citada firma como sus socios gerentes (ver A.A. fs. 17 – cpo. resp. Solidaria Berasain).

Las declaraciones juradas correspondientes a los períodos aquí controvertidos fueron presentadas por el Cdor. Santiago Cazaux – CUIT: 20-08559406-1, quien a su vez era el encargado de certificar los estados contables de la referida sociedad al cierre de cada ejercicio económico, en base a la información brindada por ambos socios gerentes. (ver fs. 1/32 cpo. de documentación aportada por la contribuyente y fs. 801 a 832 cpo. V distribuidora Go-ber). Asimismo, de la lectura de las actuaciones administrativas se desprende que el Sr. Berasain era el encargado de suscribir las hojas de libro diario de los períodos 2005 a 2007 (ver cuerpo auxiliar resp. Solidaria).

De la consulta a la Base de Datos eFisco, Siter – RG 1065, se verifica que la deudora principal opera con las entidades bancarias: Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. (cta. ctes. Nº 975018032 y 572808) y Banco de la Nación Argentina (cta. cte. Nº 2310029851) y Banco de la Provincia de Buenos Aires (cta. cte. Nº 520892) cuya titularidad también se encuentra a nombre de los actores . (ver. 62/67 cpo. I de III dist. Gober). La última institución financiera nombrada en respuesta al requerimiento efectuado en sede administrativa informa que ambos gerentes figuran como firmantes de los cheques correspondientes a la cuenta corriente y adjunta los cartulares serie QA Nos.: 047234506, 047234514,063268841, 071577714, emitidos por Gorraiz a nombre de la sociedad anónima Luzzara (ver AA cpo VII impuesto, fs. 469/484).Asimismo a fs. 66 (ver AA cpo I resp. Solidaria Berasain) y fs. 76/80 (ver AA cpo I resp solidaria Gorraiz) obran las boletas de interdepósito efectuadas por el Sr. Berasain y el Sr. Gorraiz , respectivamente.

Por otra parte los recurrentes no controvierten su condición de socios gerentes de la firma durante los períodos involucrados en autos, ni niegan el manejo y administración de los fondos de la sociedad. Asimismo, no han ofrecido prueba alguna tendiente a acreditar la causal eximente de responsabilidad prevista por la normativa aplicable. En consecuencia, procede confirmar el criterio fiscal en cuanto determina la obligación tributaria de los Sres. Fernando Berasain y Leandro Gastón Gorraiz como responsables solidarios de Distribuidora Gober SRL por el impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria de los períodos fiscales enero de 2005 a abaril de 2008.

XIV- Que en cuanto a los intereses resarcitorios calculados y a las sanciones aplicadas a ambos socios gerentes, corresponde estar a lo resuelto en los considerandos VIII, X y XI.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto determina a Distribuidora Gober SRL el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por los períodos enero de 2005 a abril de 2008,

con más sus intereses resarcitorios y revocarla respecto de la aplicación de la sanción.

2°) Confirmar parcialmente el criterio fiscal en cuanto determina la obligación tributaria de los Sres. Fernando Berasain y Leandro Gastón Gorraiz como responsables solidarios de Distribuidora Gober SRL por el impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria de los períodos fiscales cuestionados, con más sus intereses resarcitorios y revocar las multas impuestas.

3°) Las costas se imponen en el orden causado.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 13:32:14 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:13:43 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:13:44 -03:00